

*Radosław Witczak**

UWARUNKOWANIA PODATKOWE SPONSORINGU JAKO FORMY POZYSKIWANIA KAPITAŁU

1. WPROWADZENIE

W globalnej gospodarce występują klasyczne sposoby pozyskiwania kapitału w formie wkładów właścicieli, kredytów, pożyczek, leasingu itp. Obok tradycyjnych form pojawiają się również alternatywne sposoby pozyskiwania środków potrzebnych na prowadzenie działalności. Przykładem takich mniej konwencjonalnych form jest sponsoring. Przyczyniać się on może do pozyskiwania środków finansowych przez różne podmioty, szczególnie instytucje *non-profit*, takie jak fundacje, stowarzyszenia, jednostki publiczne, ale także osoby fizyczne lub podmioty gospodarcze. Można wyróżnić liczne elementy systemu finansowego, wpływające na rozwój sponsoringu. Jednym z czynników oddziałujących na zwiększenie znaczenia sponsoringu jest system podatkowy. W Polsce nie należy on do najprostszych i najłatwiejszych do zastosowania. Z jednej strony rozwiązania podatkowe mogą mieć pozytywny wpływ na upowszechnianie sponsoringu, z drugiej zaś mogą się przyczyniać do tworzenia barier hamujących jego rozpowszechnianie się.

Celem artykułu jest ocena wpływu przepisów podatkowych dotyczących sponsoringu na możliwość rozwoju tej formy pozyskiwania kapitałów.

2. POJĘCIE I CHARAKTERYSTYKA SPONSORINGU

Sponsoring może być rozpatrywany z różnych punktów widzenia. Na gruncie ekonomicznym uznaje się sponsoring za jeden z elementów marketingu. Występują cztery podstawowe elementy marketingu: produkt, cena, promocja i dystrybucja. Sponsoring, obok reklamy i całej gamy innych różnych instrumentów, jest jedną z form promocji¹.

* Dr, Zakład Bankowości Centralnej i Rynku Pieniężnego, Instytut Finansów, Bankowości i Ubezpieczeń, Uniwersytet Łódzki.

¹ Zob. A. Sznajder, *Marketing sportu*, PWE, Warszawa 2008, s. 29; T. Sporek, *Sponsoring sportu w warunkach globalizacji*, Difin, Warszawa 2007, s. 105–106; A. Mańkowska,

W literaturze przedmiotu nie została wypracowana jednolita definicja sponsoringu. W doktrynie prawa sponsoring funkcjonuje jako odpłatne przysporzenie majątkowe, wyrażające się w pieniądzu, rzeczach lub usługach, dokonywane przez określony pomiot gospodarczy (sponsora) na rzecz wybranej osoby fizycznej, organizacji, instytucji lub innej struktury prawnej (sponsorowanego) w celu wykonania przez nią czynności wskazanych w umowie sponsoringu, a zmierzających do utrwalenia lub spotęgowania renomy tego podmiotu, do podwyższenia stopnia jego popularności w odnośnym środowisku społecznym oraz do zwiększenia jego zysków².

Definicje ekonomiczne wskazują, że jednym z elementów sponsoringu jest występowanie wzajemnych świadczeń pomiędzy sponsorem a sponsorowanym w celu osiągnięcia efektu biznesowego i promocyjnego. W zamian za finansowanie (w formie pieniężnej, rzeczowej lub usługowej) sponsorowany udostępnia możliwość utożsamiania się z nim sponsorowi, który może to wykorzystać w celach komercyjnych³. Sponsoring jest definiowany również jako pieniężne lub rzeczowe inwestowanie w określoną działalność w zamian za dostęp do możliwych wykorzystania komercyjnych potencjałów związanych z tą działalnością⁴. Polega na wspieraniu w formie finansowej, rzeczowej lub usługowej użytecznej aktywności i następnie wykorzystaniu skojarzenia z tą aktywnością dla osiągnięcia specyficznych celów marketingowych lub komunikacyjnych⁵.

Sponsoring jest środkiem perswazji pośredniej, odmiennym od tradycyjnej reklamy. Reklama posługuje się bezpośrednim oddziaływaniem na wyobrażenia i postawę adresatów, natomiast sponsor wpływa na ich przekonanie o swoich wyrobach i usługach poprzez powiązanie tego wyobrażenia z jakąś osobą lub wydarzeniem, wysoko cenionymi przez opinię publiczną. Sponsoring korzysta z mechanizmów kojarzenia dwóch różnych obiektów wykorzystując właściwości ludzkiej psychiki⁶.

Jednym z podstawowych celów sponsoringu jest wytworzenie i utrzymanie stanu świadomości o sponsorze i jego wizerunku. Celami sponsoringu, podobnie jak w przypadku innych form marketingu, może być zwiększenie sprzedaży, udziału w rynku, zysku, zwrotu z kapitałów, a także nadawanie rozgłosu produktom oferowanym przez sponsora, propagowanie nazwy w celu zwiększenia jej znajomości, odzyskanie zaufania do produktów lub przedsiębiorstwa, wzmacnianie tożsamości przedsiębiorstwa. Sponsoring, dzięki lepszemu

Sponsoring i mecenat finansowy jako współczesna alternatywa dla reklamy telewizyjnej, [w:] *Public relations w przedsiębiorstwie*, red. D. Tworzydło, T. Soliński, Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania, Rzeszów 2006, s. 154–155.

² Por. L. Stecki, *Sponsoring*, Dom Organizatora, Toruń 2000, s. 43.

³ A. Szajder, *op. cit.*, s. 217.

⁴ L. Grabowski, I. Rutkowski, W. Wrzosek, *Marketing*, PWE, Warszawa 2001, s. 548.

⁵ J. Kłisiński, *Marketing w biznesie sportowym*, Wyższa Szkoła Ekonomii i Administracji, Bytom 2008, s. 105.

⁶ R. Adamus, *Istota sponsoringu*, „Rejent” 2006, nr 1, s. 41.

skojarzeniu niż reklama, pozwala osiągnąć lepsze efekty niż klasyczne działania marketingowe⁷.

Sponsoring jest jedną z technik komunikowania się pomiędzy sponsorem a adresatami zaangażowania sponsoringowego. Charakteryzuje się relatywnie wysoką wiarygodnością i możliwością włączenia w inne działania marketingowe⁸.

Sponsorowany może być zobowiązany do wykonania różnych świadczeń: zmiany lub uzupełniania swojej nazwy o nazwę lub logo sponsora, przekazywania kart wstępu dla pracowników, umożliwiania prezentacji towarów i usług podczas imprezy, udziału sponsora w konferencjach prasowych i wywiadach sponsorowanego, udziału w konferencjach prasowych i wywiadach organizowanych przez sponsora, zezwalanie na wykorzystanie przez sponsora nazwy sponsorowanego, wydrukowanie nazwy sponsora i informacji o jego roli na plakatach, ogłoszeniach o imprezie, biletach wstępu⁹.

W literaturze wskazuje się, że sponsoring może mieć różny charakter. Jednym z podziałów jest wyróżnianie ze względu na rodzaj świadczenia sponsoringu w postaci finansowej, rzeczowej lub usługowej¹⁰.

3. PRZEPISY PODATKOWE A SPONSORING

Umowa sponsoringu może powodować wystąpienie skutków podatkowych przede wszystkim w podatku od towarów i usług oraz w podatkach dochodowych.

3.1. Sponsoring w podatku VAT

Podatek od towarów i usług może mieć wpływ w przypadku zawarcia umowy sponsoringu zarówno na obowiązki sponsorowanego, jak i sponsora.

Warto zwrócić uwagę, że dla potrzeb podatku VAT wskazuje się, że sponsorowany, wykonując umowę, zarazem świadczy usługę. Jest ona klasyfikowana jako usługi pozostałe, reklamowe. Oznacza to, że sponsorowany świadczy usługę, która została objęta stawką podstawową (w 2011 r. 23%)¹¹. Sponsorowany może sko-

⁷ M. D a t k o, *Sponsoring, Strategia, Promocja, Komunikacja*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Komunikacji i Zarządzania, Poznań 2003, s. 59–60; *Sponsoring kultury i sztuki w praktyce*, red. A. Podczaska, K. Kujawska-Krakowiak, Fundacja Commitment to Europe – Arts & Business, Warszawa 2007, s. 54–55.

⁸ L. G r a b o w s k i, I. R u t k o w s k i, W. W r z o s e k, *op. cit.*, s. 548–549.

⁹ M. D a t k o, *op. cit.*, s. 202–203; R. A d a m u s, *Świadczenia stron umowy sponsoringu*, cz. 2: *Świadczenia sponsorowane*, „Gazeta Sądowa” 2007, nr 12, s. 22; A. Żbikowska, *Public relations*, PWE, Warszawa 2005, s. 106–107.

¹⁰ R. A d a m u s, *Świadczenia stron umowy sponsoringu*, cz. 1: *Świadczenia sponsora*, „Gazeta Sądowa” 2007, nr 12, s. 17–18.

¹¹ Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 8.10.2010, sygn. IBPBI/2/423-901/10/PP, www.sip.gov.pl (dostęp 13.03.2011).

rzystać ze zwolnienia podmiotowego, jeśli wartość całej jego sprzedaży (dostaw towarów i świadczenia usług) nie przekracza 150 000 PLN. Jest to rozwiązanie korzystne dla sponsorowanych, mogą bowiem w całości wykorzystać otrzymane środki na własną działalność (nie muszą odprowadzać podatku należnego).

Sponsoring może mieć różne skutki podatkowe dla sponsora w zależności od jego rodzaju: W przypadku sponsoringu pieniężnego sponsor przekazuje środki pieniężne na rzecz sponsorowanego (nie jest wówczas objęty opodatkowaniem), natomiast w sponsoringu rzeczowym lub usługowym, uznaje się, że sponsor dokonuje sprzedaży usług lub dostawy towarów. Oznacza to obowiązek doliczenia stawki odpowiedniej dla świadczonej usługi lub dostarczanego towaru, a także rozliczenia takiej transakcji na zasadach ogólnych¹².

3.2. Podatki dochodowe a rozliczenie sponsoringu

Zawarcie umowy sponsoringu powoduje powstanie odrębnych skutków podatkowych dla sponsora i sponsorowanego.

Zagadnienia podatkowe z punktu widzenia podmiotów gospodarczych pełniących rolę sponsora są zbieżne w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych. Najistotniejszą kwestią jest możliwość zaliczenia w poczet kosztów podatkowych wartości przekazanych środków pieniężnych (rzeczy lub usług). Zgodnie z definicją, kosztami są wydatki poniesione w celu uzyskania przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów¹³. Zdaniem organów podatkowych, „uznanie konkretnego wydatku za koszt uzyskania przychodów uzależnione jest od związania go z przychodem związkiem przyczynowo-skutkowym, który oznacza, że poniesione wydatki miały lub mogły mieć w kategoriach obiektywnych wpływ na powstanie lub zwiększenie przychodu. Zatem do kosztów uzyskania przychodów podatnik ma prawo zaliczyć wszystkie koszty, zarówno te bezpośrednio, jak i pośrednio związane z przychodami, o ile zostały one prawidłowo udokumentowane, za wyjątkiem wydatków ustawowo uznanych za niestanowiące kosztów uzyskania przychodów. Podatnik, zaliczając dany wydatek do kosztów uzyskania przychodów, winien wykazać jego związek z prowadzoną działalnością gospodarczą”¹⁴.

Jedną z funkcji umowy sponsoringu jest funkcja reklamowa sponsora. Oznacza to, że zawarcie umowy może przyczynić się do potencjalnego lepszego

¹² J. Zubrzycki, *Leksykon VAT 2008*, Unimex, Wrocław 2008, s. 122–123.

¹³ Art. 22 ust. 1 *Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych* (tekst jednolity: Dz. U. 2000, nr 14, poz. 176, z późn. zm.); art. 15 ust. 1 *Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych* (tekst jednolity Dz. U. 2000, nr 54, poz. 654, z późn. zm.).

¹⁴ Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 23.05.2008, sygn. IP-PB3-423-371/08-2/JG, www.sip.gov.pl (dostęp 9.03.2011).

kojarzenia sponsora, jego produktów, logo, marki itp., tym samym pośrednio ma również wpływ na możliwość zwiększenia przychodów osiąganych przez niego. Zatem środki pieniężne przekazane przez sponsora, ewentualnie wartość środków przeznaczonych na nabycie, wytworzenie przekazanych dóbr lub usług, mogą zostać uznane za koszty uzyskania przychodów.

Istotnym czynnikiem, jaki należy uwzględnić przy ujmowaniu kosztów jest moment ich ewidencji. Regulacje prawne określają odrębne zasady dla przedsiębiorców prowadzących pełną księgowość oraz dla podatników prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów.

Jednostki gospodarcze prowadzące pełną księgowość mają stosować metodę memoriałową. Wymaga ona wyodrębniania kosztów bezpośrednich, pośrednich i innych (wobec których stosuje się specyficzne zasady ich zaliczania, np. faktyczną wypłatę środków). W zależności od rodzaju kosztów następuje ich ewidencja. Koszty bezpośrednie powinny być księgowane w momencie osiągnięcia przychodów, natomiast pośrednie mogą być rozliczane w czasie lub ujmowane w dniu poniesienia kosztu¹⁵. Wydatki na sponsoring należy uznać za pośredni rodzaj kosztów, nie można bowiem ich powiązać z konkretnym rodzajem przychodów. Pełniąc funkcję reklamową przyczyniają się do możliwości zwiększenia przychodów w ogóle, tym samym zgodnie za dzień poniesienia kosztów uznaje się dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu księgowego¹⁶.

Przedsiębiorcy rozliczający się za pomocą podatkowej księgi przychodów i rozchodów mają możliwość wyboru metody ewidencji kosztów – memoriałowej lub uproszczonej. Metoda memoriałowa jest identyczna jak dla podmiotów prowadzących pełną księgowość, uproszczona za dzień poniesienia kosztów uznaje dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu księgowego¹⁷. Oznacza to, że niezależnie od sposobu wyboru metody rozliczania kosztów wydatki ponoszone przez sponsora będą ujmowane na dzień wystawienia faktury (rachunku).

Ważnym elementem dotyczącym uwarunkowań podatkowych zawieranych umów sponsoringu jest uwzględnienie regulacji dotyczących wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów. Zgodnie z normami, nie są kosztami uzyskania przychodów darowizny¹⁸. Organy podatkowe sprawdzają, czy umowa sponsoringu nie ma faktycznie charakteru darowizny. Wymagają one, aby dana umowa mogła być uznana za sponsoring, a nie darowiznę. Z jej treść musi wynikać wzajemność zobowiązań umawiających się stron. Oznacza to zobowiązanie

¹⁵ Por. K. Bortlik, *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, Difin, Warszawa 2008, s. 345.

¹⁶ Art. 22, ust. 6b *Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych*; art. 15, ust. 4d, 4e *Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych*.

¹⁷ Art. 22, ust. 6b *Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych*.

¹⁸ Art. 23, ust. 1 pkt 11 i art. 22, ust. 6b *Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych*; art. 16, ust. 1, pkt 14 *Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych*.

się sponsora do finansowego lub rzeczowego wsparcia sponsorowanego, który z kolei zobowiązany jest do reklamowania nazwy sponsora, logo i prowadzonej przez niego działalności. Aby umowa sponsoringu nie była utożsamiana z umową darowizny, powinna określać rodzaj i wartość wzajemnych świadczeń¹⁹. Zaklasyfikowanie danej umowy jako darowizny skutkować będzie brakiem możliwości zaliczenia do kosztów podatkowych wydatków z nią związanych.

Co więcej, organa podatkowe, utożsamiając sponsoring z reklamą uważają, że sponsor może zaliczyć w koszty wartość wynagrodzenia za świadczenia wykonane przez sponsorowanego. Jednak wykorzystując omawiany przepis stwierdzają, że można zaliczyć takie wydatki w koszty, ale jedynie do wysokości równowartości ceny za reklamę. Należy wycenić wartość usług reklamowych świadczonych przez sponsorowanego na podstawie opłaty za reklamy, jakie poniósłby sponsor. Wielkość przekraczająca taką kwotę może zostać uznana przez organy podatkowe za darowiznę, tym samym w części nie będzie kosztem podatkowym²⁰. Należy zauważyć, że w literaturze przedmiotu, ale także w orzecznictwie sądowym i interpretacjach organów podatkowych uznaje się, że sponsoring powinien być traktowany w podobny sposób jak działania reklamowe. Bywa czasem traktowany jako forma reklamy, której przedmiotem jest firma i jej produkty²¹, faktycznie jednak jest odrębną od reklamy formą promocji. Co więcej, jest bardziej pozytywnie odbierany niż sama reklama, dlatego nie powinno się bezpośrednio przenosić wartość cennika usług reklamowych na usługi otrzymywane w ramach sponsoringu. Sponsor może przekazać większą kwotę niż za klasyczną usługę reklamową ze względu na dodatkowe korzyści marketingowe osiągnięte ze sponsoringu.

W zakresie rozliczenia podatkowego sponsorowanego należy uwzględnić jego formę prawną. Jeżeli sponsorowanym jest osoba prawna, stowarzyszenie, fundacja, to osiągnięte wsparcie niezależnie od formy będzie dla niej przychodem, przy czym w zależności od przedmiotu i zakresu działalności sponsorowanego należy rozpatrzyć możliwość skorzystania z licznych zwolnień, zawartych w podatku dochodowym od osób prawnych. Jeżeli otrzymane środki zostaną przekazane, wydatkowane zgodnie z celami zawartymi w poszczególnych przepisach, to będzie można uznać, że korzystają one ze zwolnienia podatkowego. W przeciwnym wypadku wykazywane są jako przychody zwiększające podstawę opodatkowania.

W przypadku sponsorowanych – osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej (np. studentów) – skutki podatkowe zawartej umowy sponsoringu nie są jednoznaczne. Można spotkać się z dwoma odrębnymi podejściami

¹⁹ Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 7.06.2010, sygn. IBPBI/2/423-546/10/PC, www.sip.gov.pl (dostęp 13.03.2011).

²⁰ Por. interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 30.11.2007, sygn. ILPB3/423-85/07-4/EK, „Rzeczpospolita”, 31.08.2010, s. df 5.

²¹ Por. D. S t r z e l e c, *Promocja i reklama – wątpliwości terminologiczne – konieczność zrewidowania znaczenia pojęć*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 5, s. 22.

w zakresie kwalifikacji źródeł przychodów, traktowania sponsoringu jako dochodu z działalności wykonywanej osobiście lub z innych źródeł.

Jedną z przyjmowanych interpretacji jest zaliczenie dochodów ze sponsoringu do dochodów z działalności wykonywanej osobiście, a dokładniej do dochodów z umowy zlecenia. Organy podatkowe wskazują, że umowy sponsoringu są zaliczane do tzw. umów nienazwanych, do których ma zastosowanie art. 750 kodeksu cywilnego²². Przepis ten stanowi, iż do umów o świadczenie usług, które nie są uregulowane innymi przepisami kodeksu cywilnego stosuje się odpowiednio przepisy o zleceniu. Dodatkowo uznają, że podstawową zasadą obowiązującą w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest zasada powszechności opodatkowania, zgodnie z którą opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów zwolnionych w odpowiednich przepisach. Na tej podstawie stwierdzają, że przychody uzyskiwane przez sponsora należy zaklasyfikować jako przychody z działalności wykonywanej osobiście. W konsekwencji sponsor będzie zobowiązany do poboru zaliczki jako płatnik, a także do sporządzenia informacji podatkowej PIT 11²³.

Jednak podejście klasyfikujące przychody jako źródła z działalności wykonywanej osobiście nie wydaje się właściwe. Umowa sponsoringu jest umową nienazwaną. Nie powinna być bezpośrednio utożsamiana z umową zlecenia. Istotą umowy zlecenia jest wykonanie określonych czynności prawnych. Sama umowa zlecenia posiada wąski zakres rozumienia w kodeksie cywilnym²⁴. Natomiast w przypadku sponsoringu istotą jest nie tylko określone zachowanie. Skutkiem zawarcia umowy sponsoringu może być również skorzystanie z renomy sponsorowanego, pozytywnego skojarzenia, jakie funkcjonuje wśród odbiorców. Przekazywane środki wynagrodzenia mogą być uzależnione od określonych osiągnięć, np. dla sportowca określonego wyniku, zdobycia medalu, zajęcia odpowiedniego miejsca. Dla sponsorowanego studenta może to być uzyskanie odpowiedniej średniej, a dla sponsorowanego naukowca – uzyskanie konkretnego rezultatu prowadzonych badań. Tego typu elementy umowy sponsoringu wskazują, że nie mamy do czynienia z klasyczną umową zlecenia. Należy zwrócić uwagę, że katalog źródeł przychodów z działalności wykonywanej osobiście jest zamknięty. Wymienione są w nim m.in. dochody uzyskiwane z umów zlecenia oraz umów o dzieło. Jednakże inne rodzaje umów mogą również wystąpić i wykazywane są jako odrębne źródła, np. umowy najmu, dzierżawy czy stosunku pracy. Warto również zauważyć, że wykonywanie każdej umowy nienazwanej, jeśli

²² *Kodeks cywilny* z dnia 23.04.1964, Dz. U. 1964, nr 16, poz. 93, z późn. zm.

²³ Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 22.01.2008, sygn. IBPB2/415-283/07/BD, www.sip.gov.pl (dostęp 9.03.2011); interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 1.04.2009, sygn. ILPB1/415-63/09-2/AMN, www.sip.gov.pl (dostęp 9.03.2011).

²⁴ K. O s a j d a, *Umowy nienazwane w najnowszym orzecznictwie Sądu Najwyższego*, „Głosa” 2006, nr 6, s. 17.

tylko nie jest kwalifikowane jako źródło przychodów z działalności gospodarczej, musiałoby automatycznie być zaliczane do umów zlecenia.

Co więcej, porównanie sformułowania przepisów dotyczących umowy zlecenia ze źródłem dochodów z najmu wskazuje, że jeśli ustawodawca chce rozszerzyć zakres danego źródła, to czyni to. W przypadku umów najmu, dzierżawy użyto sformułowania „lub inne umowy o podobnym charakterze”. Takiego sformułowania nie zastosowano dla działalności wykonywanej osobiście. Objęte zostały tym źródłem przychodów umowy zlecenia i umowy o dzieło. Nie są jednak wymienione inne umowy. Nie wspomniano w przepisach również o innych umowach o podobnym charakterze, dlatego należy uznać, że przychody osiągnięte przez osobę fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej z tytułu umowy sponsoringu, nie powinny być uznane za przychody z działalności wykonywanej osobiście. Nieprzypisanie sponsoringu do powyższego źródła nie oznacza, że dochody ze sponsoringu nie będą w ogóle opodatkowane. W ustawie wymienione są także inne źródła przychodów. Co prawda w regulacjach dotyczących innych źródeł nie wymienienia się wprost sponsoringu, jednak przepisy zawierają otwarty katalog zdarzeń, które mogą być nim objęte. Skoro żadne ze źródeł wskazanych w ustawie (w tym przychody z działalności wykonywanej osobiście) nie odnosi się do sponsoringu, oznacza to, że dochody z takiej umowy powinny być zaklasyfikowane jako inne źródła. W konsekwencji sponsor nie będzie zobowiązany do wykonywania funkcji płatnika. Obowiązek rozliczenia się w całości przypadnie sponsorowi.

Warto zwrócić uwagę, że klasyfikacja źródeł przychodów ma również skutki podatkowe dla sposobu ujmowania kosztów po stronie sponsora i sponsorowanego.

Jeżeli wydatki sponsora na rzecz sponsorowanego zostaną zaklasyfikowane jako przychody z działalności wykonywanej osobiście, to sponsor będzie mógł je zaliczyć w koszty, ale jedynie dopiero po faktycznie zrealizowanej wypłacie. Zgodnie z przepisami nie są kosztami uzyskania przychodów faktycznie niewypłacone kwoty w związku z zawartymi umowami zlecenia lub dzieła²⁵. W razie uznania wydatków na sponsoring za przychody z innych źródeł sponsor rozliczy je na zasadach ogólnych.

Dla sponsorowanego uznanie otrzymanych środków lub świadczeń za przychody z działalności wykonywanej osobiście skutkuje możliwością odliczenia zryczałtowanej stawki kosztów uzyskania przychodów w wysokości 20% osiągniętych przychodów. Zaklasyfikowanie przychodów ze sponsoringu do innych źródeł oznacza dla sponsorowanego ustalenie wysokości kosztów według zasad ogólnych – można odjąć wszelkie koszty związane z osiągniętym przychodem²⁶.

²⁵ Art. 23, ust. 1, pkt 55 *Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych*; art. 16, ust. 1, pkt 57 *Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych*.

²⁶ Por. art. 23, ust. 1, pkt 55 *Ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych*.

4. PODSUMOWANIE

Sponsoring może być jedną z form pozyskiwania środków na prowadzoną działalność. Przepisy podatkowe generalnie nie zawierają barier, utrudniających korzystanie z powyższej formy finansowania, co więcej, mogą zachęcać do wyboru takiego sposobu pozyskiwania środków w porównaniu do darowizn, sponsoring jest bowiem korzystniej rozliczany podatkowo niż umowy darowizny. Sponsor może zaliczyć całą kwotę w koszty, natomiast nie ma takiej możliwości dla darowizn. Szczególnie podmioty poszukujące sponsorów na finansowanie dziedzin użytecznych społecznie powinny używać argumentu o możliwości zaliczenia w koszty wydatków na sponsoring. Nie należy zatem domagać się zmian w samych przepisach podatkowych lecz skorygowania niektórych elementów stosowania praktyki w zakresie kwalifikowania umów sponsoringu.

Wskazane byłoby wydanie ogólnej interpretacji podatkowej przez Ministerstwo Finansów, dotyczącej klasyfikacji otrzymanych środków przez osobę fizyczną jako innych źródeł. Pozwoliłoby to uniknąć ewentualnych sporów w zakresie skutków podatkowych przekazywanych przez sponsora środków. Do czasu wydania takiej ogólnej interpretacji podatkowej należy zalecić występowanie z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji. Może ona zmniejszyć ryzyko podatkowe w związku z ewentualnym innym zaklasyfikowaniem dochodów do źródeł przychodów.

Wskazane byłoby wydanie interpretacji przez Ministerstwo Finansów w zakresie możliwości zaliczania do kosztów wydatków na sponsoring w zakresie ekwiwalentnych świadczeń. Należałoby uznać, że ekwiwalentność nie dotyczy wprost bezpośredniego porównania wartości kosztu emisji za reklamę, lecz uwzględnienia specyfiki sponsoringu. Sponsoring może być droższy niż klasyczna reklama.

Przed zawarciem umowy trzeba ustalić, czy sponsor lub sponsorowany są czynnymi podatnikami podatku VAT. W zależności od ustaleń dotyczących statusu podatkowego należy wynegocjować odpowiednie warunki. Nieuwzględnienie faktu konieczności doliczenia odpowiedniej stawki może spowodować wystąpienie ewentualnych sporów, dotyczących poniesienia faktycznego obciążenia w podatku VAT. Ze względu na występujące zmiany w wysokości stawek zalecać należy sponsorom w zakresie sponsoringu rzeczowego lub usługowego posługiwanie się przy zawieraniu umowy sformułowaniem: „przekazanie towaru (lub) usługi o wartości X powiększonej o odpowiednią stawkę podatku VAT”. Wskazanie wprost procentowej stawki podatku VAT w umowie może rodzić spory w razie jej zmiany przez ustawodawcę. Wprowadzenie zmiany stawek w roku 2011 może utrudnić wykonywanie umów, w tej części, w której była zapisana konkretna stawka podatku VAT, np. 22%.

Podsumowując należy zalecić wprowadzanie jak najmniejszej liczby zmian w przepisach podatkowych dotyczących sponsoringu. Mogą one utrudniać korzystanie z powyższej formy pozyskiwania kapitałów. Korekt wymagają jedynie interpretacje niektórych obecnie obowiązujących regulacji odnoszących się do sponsoringu.

LITERATURA

- Adamus R., *Świadczenia stron umowy sponsoringu*, cz.1: *Świadczenia sponsora*; cz. 2: *Świadczenia sponsorowanego*, „Gazeta Sądowa” 2007, nr 12.
- Adamus R., *Istota sponsoringu*, „Rejent” 2006, nr 1.
- Bortlik K., *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, Difin, Warszawa 2008.
- Datko M., *Sponsoring, Strategia, Promocja, Komunikacja*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Komunikacji i Zarządzania w Poznaniu, Poznań 2003.
- Grabowski L., Rutkowski I., Wrzosek W., *Marketing*, PWE, Warszawa 2001.
- Klisiński J., *Marketing w biznesie sportowym*, Wyższa Szkoła Ekonomii i Administracji w Bytomiu, Bytom 2008.
- Mańkowska A., *Sponsoring i mecenat finansowy jako współczesna alternatywa dla reklamy telewizyjnej*, [w:] *Public relations w przedsiębiorstwie*, red. D. Tworzydło, T. Solińskiego, Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania w Rzeszowie, Rzeszów 2006.
- Sponsoring kultury i sztuki w praktyce*, red. A. Podczaska, K. Kujawska-Krakowiak, Fundacja Commitment to Europe – Arts & Business, Warszawa 2007.
- Samuelson P., Nordhaus W., *Ekonomia*, t. 2, PWN, Warszawa 2007.
- Sporek T., *Sponsoring sportu w warunkach globalizacji*, Difin, Warszawa 2007.
- Stecki L., *Sponsoring*, Dom Organizatora, Toruń 2000.
- Strzelec D., *Promocja i reklama – wątpliwości terminologiczne – konieczność zrewidowania znaczenia pojęć*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 5.
- Sznajder A., *Marketing sportu*, PWE, Warszawa 2008
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Dz. U. 2000, nr 14, poz. 176, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych*, Dz. U. 2000, nr 54, poz. 654, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*, Dz. U. 2004, nr 54, poz. 535, z późn. zm.
- Zubrzycki J., *Leksykon VAT 2008*, Unimex, Wrocław 2008.
- Żbikowska A., *Public relations*, PWE, Warszawa 2005.

Radosław Witeczak

THE TAX CONDITIONS IN THE CONTRACT OF SPONSORING

(Summary)

The scope of the sponsoring was given in the article. The main aims of this contract were described. The VAT provisions concerning sponsoring were presented. The influence of the income tax on the parties of the sponsoring contract was shown. The changes in the interpretations of the income tax concerning sponsoring were proposed.